

UNE APPROCHE SOCIO- POLITIQUE ET PSYCHO- COGNITIVE DES OUTILS DE GESTION COMPTABLES ET FINANCIERS

Numéro d'attribution : n° 20050003

Muriel PEREZ, Sylvie CHALAYER-ROUCHON, Christine TEYSSIER

Maîtres de conférences

Université de Saint-Etienne

PREACTIS, Centre de recherche en Sciences de Gestion,

2 rue Tréfilerie

42023 St-Etienne cedex 02

Tel : 04 77 42 13 03

Fax : 04.77.42.13.65

muriel.perez@univ-st-etienne.fr

chalayer@univ-st-etienne.fr

christine.teyssier@univ-st-etienne.fr

RÉSUMÉ

Les outils comptables et financiers sont généralement abordés à travers une vision objective. Cette vision rationnelle ne permet pas de prendre conscience des éléments venant agir sur l'outil tels que les objectifs qui lui sont assignés ou la relation à l'acteur. L'article pose une grille de lecture à trois niveaux d'appropriation des outils : rationnel, socio-politique et psycho-cognitif.

Mots clés : *Appropriation, Outils comptables et financiers.*

Abstract

Financial and accounting tools are generally treated as an objective point of view. This rational point of view doesn't allow to become aware of elements acting on the tool such as assigned goals or relations between the tool and the agent. The article describes an interpretative framework with three levels of appropriation : rational, socio-political and psycho-cognitive .

Key words : *Appropriation, Financial and accounting tools.*

La gestion d'une entreprise repose sur l'utilisation par les managers d'un certain nombre d'outils de gestion respectant pour les uns des normes strictes et relativement incontournables (les outils comptables notamment), pour les autres, des règles de gestion formalisées obéissant à une logique de codification et d'uniformisation. L'intérêt d'un tel type d'outil, quel que soit son domaine d'application, est d'objectiver la nature économique de l'activité en échappant à la subjectivité du jugement humain. Il doit ainsi offrir à l'acteur interne ou externe à l'entreprise (le dirigeant, l'analyste financier, l'actionnaire...) une image fidèle des attributs économiques des activités de l'entreprise. Ces caractéristiques de l'outil de gestion que présente Lorino (2002) sont transposables au domaine comptable et financier. L'outil en comptabilité et en finance produit une représentation symbolique de l'organisation dans un langage universel : le langage économique. Cette représentation est d'autant plus efficace qu'elle est fiable et cette fiabilité est facilitée par l'imposition de règles et de normes¹. A titre d'exemple, la pertinence d'un bilan comptable et d'un compte de résultat d'une société vient de sa fidélité et de sa fiabilité dans la reproduction et la représentation de la réalité de l'entreprise. La définition des postes et des contenus de ces outils est précise, cohérente et stable dans le temps. Tandis que l'activité comptable est contrainte par des lois, l'activité financière ne répond à aucune norme stricto sensu, même si elle est empreinte d'un formalisme réel et d'une relative homogénéisation des techniques et des pratiques. C'est le cas par exemple de la mise en oeuvre d'analyses financières en interne dans un processus de choix d'investissement ou en externe par un créancier financier, des logiques de construction de tableaux de bord de suivi d'activité ou de rentabilité, des techniques d'élaboration de tableaux de reporting financier... Les outils de gestion financière ainsi construits sont issus pour la plupart de règles de construction largement répandues, relativement uniformes, et basées sur la mise en oeuvre de techniques instrumentales parfois sophistiquées. Nous pouvons donc dire que les outils comptables et les outils financiers, s'ils ne contiennent pas forcément le même degré de normalisation, revêtent le même caractère de formalisation.

L'appropriation des outils de gestion évoque la question de l'adaptation de l'outil dans un contexte particulier, par des acteurs individuels et en interaction qui sont guidés par un certain nombre d'objectifs. Notre grille de lecture est délibérément orientée vers une compréhension des décisions comptables et financières dans une approche stratégique, organisationnelle et

¹ Le terme de normes n'est pas uniquement utilisé dans son acception stricte, c'est à dire au sens d'une réglementation définie par la loi, mais est pris dans son acception plus large : il peut s'agir d'une référence, d'un comportement habituel communément admis, d'une règle établie fixant les conditions de construction d'un outil...

comportementale². Nous nous proposons d'étudier comment les outils comptables et financiers sont appropriés par les individus et les organisations, autrement dit comment ces outils sont rendus propres à un usage. Ainsi, nous distinguons dans cet article trois logiques d'appropriation. La construction et l'utilisation des outils de gestion comptables et financiers relèvent dans un premier temps d'une logique de rationalité et d'objectivité. L'emploi d'outils standardisés, reconnus et acceptés par tous les acteurs, est préconisé parce qu'il permet d'apporter une solution la plus rationnelle et objective possible face à une situation de gestion. Il s'agit de la première modalité d'appropriation, qui s'inscrit dans une perspective rationnelle de l'utilisation des outils de gestion, largement dominante en comptabilité et en finance classique. Nous montrons dans un second temps que l'outil est au service de l'organisation et est par conséquent défini de façon à servir les objectifs stratégiques de l'organisation tant économiques que financiers. L'outil devient alors outil de dialogue entre les acteurs pour que l'ensemble des parties prenantes de l'organisation adhère aux objectifs stratégiques définis. Il s'agit de la perspective socio-politique de l'appropriation qui met en avant le jeu des acteurs en transformant l'outil de gestion en outil de communication via l'envoi de signaux en interne (les salariés) ou en externe (les partenaires financiers). Dans la dernière approche, nous montrons que les outils sont construits, alimentés puis utilisés par des acteurs humains dotés d'un comportement et d'un jugement emprunts d'irrationalité, de subjectivité, ou d'opportunisme. Cette dernière approche relève d'une utilisation des outils de gestion formalisés dans une perspective psycho-cognitive où l'individu entre en ligne de compte dans l'outil de gestion pour sa construction ou pour sa lecture. Dans cet article, nous reprendrons successivement ces trois modalités d'appropriation, rationnelle, socio-politique et psycho-cognitive des outils de gestion comptables et financiers.

² Nous écartons de notre analyse les approches positives des décisions comptables et financières largement développées dans la littérature.

1. De la prise de décision rationnelle et objective à l'image de la rationalité

Selon la théorie positiviste, l'outil de gestion se caractérise par son aptitude à répliquer la réalité et à la simuler : c'est un instrument « représentationniste ». Il est ainsi chargé d'objectiver la nature économique de l'activité en échappant à la subjectivité du jugement humain (Lorino 2002). L'objectif principal de l'outil est de produire des types d'actions ou des décisions de la part des acteurs, et ceci de façon relativement prédictible et déterministe. Il s'agit de la vision « computationnelle » de la théorie positiviste des outils. Dans cette théorie, il est fait abstraction des dynamiques d'acteurs et du caractère subjectif de l'interprétation : l'outil est déterminé uniquement par l'environnement réel dans lequel il est construit, et par lui seul. Cette théorie positiviste considère que l'outil de gestion permet d'assurer la qualité des choix de gestion dans le fonctionnement de l'entreprise, voire de stimuler et de valider des actions ou des décisions, même si cet outil est pourtant parfois jugé comme imparfait, biaisé, trompeur... L'outil est construit et utilisé parce que c'est un modèle de rationalité et d'objectivité. Nous montrons tout d'abord que si les outils comptables et financiers sont largement reconnus, c'est parce qu'ils ont non seulement un rôle social important mais également parce qu'ils permettent une prise de décision rationnelle et objective. Cependant, cette rationalité présente des limites qui s'expriment entre autres à travers la théorie des conventions ou à travers les différentes images de la rationalité. Face à ce constat, nous proposerons une nouvelle grille de lecture de la construction, de l'utilisation et de l'interprétation des outils comptables et financiers mise en œuvre dans une logique d'appropriation des outils.

1.1. La puissance et la reconnaissance de la norme dans les outils comptables et financiers

Nos sociétés occidentales se sont pleinement approprié les outils comptables et financiers, pour les uns, parce qu'ils ont une reconnaissance et une confiance socialement bien assises, pour les autres, parce qu'ils permettent de garantir des prises de décision optimales. La commune acceptation de ces outils contribue à renforcer la vision rationnelle de leur utilisation.

1.1.1. Les outils comptables et financiers normés : une reconnaissance et une confiance sociales

La comptabilité et ses règles sont connues par tous les acteurs intéressés par les milieux économiques. Capron (1993) assigne ainsi plusieurs fonctions sociales à la comptabilité :

- elle vise tout d'abord à apporter la confiance, à rassurer les acteurs de la vie économique : la simple transaction entre deux personnes exige déjà une confiance mutuelle, et a fortiori lorsque les échanges prennent des formes complexes. Il faut, par exemple, pouvoir présenter des documents qui rassurent les banquiers et les différents créanciers sur la santé financière et la solvabilité d'une entreprise, ainsi que sur ses performances d'exploitation ; au delà, et bien que ce ne soit pas son objet, la comptabilité visera à accréditer l'idée d'une « bonne gestion » de la part des dirigeants.

- elle joue également un rôle de médiation dans les rapports sociaux et favorise les négociations entre acteurs : instrument de référence pour la détermination d'un coût et donc d'un prix, la comptabilité est, en fait, la source de toute négociation commerciale. Moyen de communication, langage commun accepté par tous, elle peut servir, implicitement, dans l'arbitrage des conflits. Elle apporte une « information relationnelle » qui doit permettre le dialogue sociétal.

Ces deux fonctions sociales de la comptabilité montrent l'importance de l'outil comptable dans les relations avec les tiers, notamment comme outil de communication. Nous retrouverons cette fonction dans la deuxième partie de l'article.

Pour faciliter l'acceptation sociale des décisions d'investissement et de financement, les outils financiers utilisés dans les entreprises sont largement inspirés des outils comptables. Ainsi, la décision d'investissement est basée sur des calculs financiers de valeur actuelle nette ou de taux interne de rentabilité. Les terminologies utilisées dans leurs calculs sont des terminologies comptables : chiffre d'affaires, capacité d'autofinancement, amortissement... De même, la forme que prennent les calculs est très proche des documents comptables : traditionnellement, les calculs financiers liés aux choix d'investissement isolent les flux d'exploitation (compte de résultat) des flux d'investissement (actif immobilisé). De même, pour faciliter l'acceptation du dossier de financement par les établissements bancaires, les entreprises vont établir des plans de financement, des documents prévisionnels qui respectent les règles comptables en vigueur. Dans la relation banque-entreprise, la loi n'oblige pas le respect des règles comptables en vigueur mais en l'absence de l'application de ces règles, la confiance du banquier vis à vis de l'entreprise cliente serait remise en cause et les chances

d'aboutir seraient très largement diminuées. Ainsi, les outils utilisés dans les décisions financières de l'entreprise, outils largement inspirés des outils comptables, bénéficient d'une solide reconnaissance et confiance sociale. L'adoption de ces outils par nos sociétés est telle qu'ils sont incontournables, d'autant plus qu'ils représentent une certaine garantie à une prise de décision optimale dans des situations complexes et/ou risquées. Le formalisme important de ces outils et leur acceptation sociale laissent penser que les décisions qui s'en suivent sont rationnelles et objectives.

1.1.2. Les outils comme garantie à une prise de décision optimale : l'exemple du processus d'investissement

La littérature théorique sur le choix d'investissement consacre généralement de longs développements sur le risque (Bancel et Richard 1995, Babusiaux 1990). Partant de cette constatation sur le niveau de risque des projets d'investissement, les praticiens s'accordent à penser que lors de la décision d'investissement, tout doit être mis en œuvre pour tenter, non pas forcément de limiter le risque encouru, mais en tout cas de mieux l'évaluer pour mieux le maîtriser. C'est notamment l'un des objectifs recherchés au moment de l'analyse financière du projet mise en œuvre au début du processus global de l'investissement ³. Celle-ci se base en effet sur un certain nombre de techniques normatives et instrumentales ⁴ permettant de standardiser les méthodes d'évaluation des projets d'investissement, par l'intermédiaire d'une instrumentation riche, parfois relativement sophistiquée. Le recours aux outils financiers formalisés serait une garantie à une prise de décision optimale.

Les approches financières classiques visant à choisir les investissements optimaux cherchent donc à prescrire des règles normatives. De nombreux reproches ont été formulés à leur rencontre, en ce sens où elles limiteraient la firme à une boîte noire en omettant toute la dimension organisationnelle de l'entreprise. La remise en cause des méthodes classiques d'évaluation est progressivement allée de pair avec l'irruption des aspects organisationnels, liés notamment aux conséquences possibles des conflits d'intérêts entre les différents acteurs qui interviennent dans le choix d'investissement. Le processus d'investissement ne se

³ Le processus d'investissement comprend globalement six étapes, qui peuvent légèrement varier d'une entreprise à l'autre mais qui suivent généralement la démarche suivante : génération et construction des projets d'investissement, collecte des informations et prévision des flux relatifs aux projets, évaluation de la rentabilité, choix de financement des projets, suivi de la réalisation des projets pendant leur phase de mise en œuvre et contrôle des résultats après investissement et désinvestissement éventuel.

⁴ Les hypothèses de travail dans ces démarches sont relativement fortes : collecte et mise en forme des informations faciles, informations sur le futur connues de façon certaine, capacité de prévisions des acteurs illimitée, réajustement des décisions erronées aisé, rationalité des acteurs illimitée et substantielle, coûts d'analyse et de conception des projets nuls...

réduirait pas à l'application mécanique d'un critère d'évaluation. Nous faisons référence ici aux approches financières organisationnelles (Charreaux 1997, 2000), qui abandonnent certaines hypothèses de la théorie financière classique, même si elles en retiennent le référentiel. Elles montrent notamment par exemple qu'en raison d'imperfections informationnelles, de conflits d'intérêts, de rationalités limitées des acteurs et de leurs conséquences comportementales..., le niveau d'investissement choisi est sous-optimal. Les mécanismes organisationnels mis en œuvre dans la décision d'investissement permettraient alors de minimiser les différents coûts d'agence ou de transaction qui peuvent apparaître dans le processus d'investissement. Mais, contrairement à ce que ces évolutions pourraient laisser penser, nous ne pouvons pas dénier tout intérêt aux approches normatives classiques, l'usage des méthodes qu'elles préconisent étant devenu extrêmement fréquent au regard des résultats des enquêtes qui ont été conduites (Graham et Harvey, 2001 ; Carr et Tomkins, 1998 ; Cornick et Dardenne, 2000 ; Van Cauwenbergh et al., 1996 ; De Bodt et Bouquin, 2001).

Si les approches rationnelles des outils restent les plus présentes dans les ouvrages classiques à travers une vision neutre de l'outil, il n'en reste pas moins qu'un certain nombre de limites apparaissent. Nous en exposerons deux : la théorie des conventions et les différentes lectures de la rationalité.

1.2. Vers une utilisation « conventionnelle » des outils comptables et financiers

Tout outil comptable ou financier est initié par un individu. On peut dès lors raisonner économiquement en avançant l'idée que la définition de l'outil est le fruit d'un calcul rationnel et individuel. Cette idée est très largement reprise par les théories économiques qui ont montré comment les individus recherchent à maximiser leurs propres intérêts. La théorie des conventions propose d'intégrer ces jeux dans une perspective sociologique avec l'idée qu'un certain nombre de règles et de principes résulte de choix collectifs. Amblard (2004) insiste sur le fait que la comptabilité ne doit pas être considérée comme une simple technique, mais comme un ensemble de mécanismes qui résulte de choix humains. Dès lors, il y a lieu de s'intéresser aux influences culturelles, aux pressions sociales et aux enjeux politiques s'exerçant sur la comptabilité. Les propos d'Amblard peuvent être repris pour les outils financiers : ils sont eux aussi fortement formalisés. En ce sens, ils donnent l'idée de n'être qu'une simple technique à appliquer. Mais, ils sont en réalité à l'initiative d'individus qui poursuivent soit des objectifs propres, soit des objectifs organisationnels.

La modélisation en comptabilité et en finance est source d'incertitudes : définition des frontières de l'entreprise, définition des critères d'évaluation des actifs, évaluation des prévisions de flux... L'individu pris isolément n'a pas toutes les qualités requises pour accéder à une solution optimale. Ainsi, le système d'information comptable est le fruit de conventions émanant de choix collectifs. Dès lors, il constitue ce qu'il est « convenu » de faire dans la profession et par là même il devient un langage commun incontournable. La plupart des conventions sont reprises par le Plan Comptable Général (PCG) mais le plus souvent, la loi se contente d'entériner une convention préexistante. Le PCG est le résultat d'un consensus, d'une adhésion du plus grand nombre. Il participe ainsi à la convergence des pratiques. La légitimité d'un enregistrement comptable représente en fait beaucoup moins l'aboutissement d'un processus individuel que la reconnaissance et l'anticipation d'une acceptation collective. Les conventions ainsi définies constituent un espace balisé permettant une résolution des problèmes comptables.

Les conventions représentent alors un guide comportemental, un ensemble de règles et de procédures socialement construites. Les normes, notamment en comptabilité, sont si parfaitement intériorisées par l'individu qu'il paraît ne plus y avoir aucun calcul rationnel. L'appartenance à un corps professionnel, dont l'entrée est réglementée, où le langage est commun avec l'idée d'appartenir à une communauté renforce le poids des conventions. L'individu se conforme aux conventions de sa communauté par réflexe autant que par intérêt, car se conformer aux conventions renforce sa légitimité. Tel est le cas des professions comptables où chaque expert-comptable doit être inscrit sur une liste d'aptitude. Cette inscription assoit sa légitimité. En tant que procédure de représentation collective, sorte de langage commun, la comptabilité ne présenterait que peu d'intérêt si elle n'emportait pas l'adhésion de tous.

1.3. Les outils comptables et financiers : un « simulacre » de la rationalité

Le problème soulevé par la théorie positiviste est que les outils comptables et financiers servent parfois simplement à donner l'image de la rationalité, en créant un environnement rassurant et sécurisant. Parfois même, pour des décideurs externes, la seule croyance en l'utilisation d'un outil induit des décisions, des types d'actions clairement spécifiés. Nous nous basons sur les travaux d'auteurs en sciences de gestion ou en sociologie qui ont abordé ces notions.

Pour Boussard (2003), les outils de gestion sont adoptés non pas parce qu'ils prétendent rendre l'organisation transparente et maîtrisable, mais parce qu'ils font croire qu'elle l'est. Dans un univers où la rationalité est la norme, les dispositifs de gestion sont des simulacres de rationalité. Les opérationnels, en affichant des dispositifs de gestion, rassurent et se rassurent face à la complexité organisationnelle dans laquelle ils sont plongés. Quand un élément vient bouleverser l'environnement sécurisant que ces outils ont créé, il suffit de transformer ou de remplacer les outils précédents pour recréer les conditions d'un nouveau sentiment de sécurité. Par ailleurs, Boussard démontre que si les acteurs en entreprise s'enferment dans un simulacre de rationalité, c'est probablement parce qu'ils mettent en œuvre un processus de mimétisme, qui vise à se rapprocher le plus possible des résultats obtenus par les autres entreprises afin de limiter au maximum les risques encourus. L'imitation serait une façon rationnelle de gérer l'incertitude. Les acteurs, par peur de se tromper, adopteraient le comportement général. Parfois, ils mettraient même en œuvre un processus de collusion, consistant à trouver en un autre acteur un « complice » qui validerait lui aussi une vérité imaginaire transportée par un outil. L'outil de gestion devient une « routine » au sens de Giddens (1987) : il permet de créer une confiance et un sentiment de sécurité car il reproduit l'apparence de rationalité. Le fait de mettre en œuvre des dispositifs de gestion très formalisés entraîne une focalisation des individus sur cet outil et par conséquent une diminution de l'attention et de l'intérêt portés aux autres outils. C'est ce que Boussard (2003) appelle l'effet d'aveuglement.

Maugeri (2003) fait une lecture pessimiste du processus de rationalisation à travers une analyse des outils d'organisation et de contrôle des flux physiques échangés par les entreprises. Le déploiement des technologies informationnelles et des instruments de mesure, de contrôle et de vérification que les entreprises supportent permet au management de construire l'illusion collective d'une maîtrise des processus et des missions confiées aux personnels. L'auteur montre que l'intégration des nouvelles technologies à l'intérieur de

dispositifs de gestion organisés les porte à fonctionner comme des « carcans » normatifs extrêmement puissants, surveillant sans arrêt la conformité des tâches et des résultats par rapport aux divers objectifs commerciaux, économiques et financiers définis par le management. Les outils standardisés et normés dans le domaine comptable et financier seraient un bon moyen pour les managers de contrôler l'adéquation entre le comportement de leurs subordonnés et les objectifs qu'ils se sont eux-même fixés. La présence des nouvelles technologies de l'information et de la communication dans les outils comptables et financiers tend à renforcer l'aspect normatif de ces derniers.

L'objectif de rationalisation affiché cède la place à une hétérogénéité de rationalités portée par des acteurs aux statuts, stratégies et identités différentes. L'outil n'a plus la force rationalisatrice et homogène que la théorie positiviste lui accordait. Il peut devenir un instrument de pouvoir car il permet d'influencer autrui, de rendre une action cohérente ou légitime, éventuellement en se transformant en fonction d'intérêts divers. L'outil devient incohérent, instable, porteur d'irrationalités : il se définit désormais par son utilisation et en aucun cas par les résultats qu'il est censé produire. Il ne vit qu'à travers l'action conjointe des individus qui le construisent, l'appliquent et le font évoluer.

1.4. L'appropriation : une réponse aux limites de l'approche rationnelle

Nous avons souligné dans les paragraphes précédents que les outils comptables et financiers ne répondent pas toujours à une logique objective et rationnelle. L'outil ne doit pas toujours être considéré comme un objet neutre permettant de refléter une situation réelle et de guider le décideur dans ses choix. Différents facteurs peuvent intervenir tels que la personnalité de l'acteur, les facteurs de contingence (taille de l'entreprise, contexte financier de l'entreprise) ou les objectifs de l'organisation comme de l'individu. Nous proposons deux logiques⁵ venant compléter la logique rationnelle et objective : elles représentent des niveaux différents d'appropriation pour les outils de gestion.

Trois logiques d'appropriation

	Nature des objets et outils de gestion	Nature du processus d'appropriation
Perspective rationnelle	Un vecteur de rationalisation, un outil de travail	Un processus normalisé, l'appropriation est "instantanée"

⁵ Cette grille de lecture est issue des travaux du centre de recherche en gestion, Préactis, université de Saint-Etienne. Ces travaux ont mis en évidence trois logiques d'appropriation des outils de gestion à travers les différents axes disciplinaires en gestion : stratégie, gestion des ressources humaines, marketing, système d'information.

Perspective socio-politique	Un outil de valorisation (« une médaille ») de rhétorique (un « argument ») ou d'influence (un « atout »).	Un acte social, l'appropriation est un processus collectif qui s'inscrit dans la durée
Perspective psycho-cognitive	Un support d'apprentissage, un objet affectif ou un objet de traitement de l'information	Un processus psycho-cognitif, l'appropriation est un processus individuel ou collectif qui s'inscrit dans la durée

Extrait de De Vaujany, 2004

Ce découpage prend sa source dans les travaux de l'équipe Préactis, (De Vaujany, 2004) et permet de mieux comprendre la relation de l'acteur à l'outil.

L'approche socio-politique met en avant une appropriation des outils orientée sur la communication. L'outil comptable et financier permet la prise de décision selon la logique rationnelle, mais il faut ensuite convaincre les différents acteurs du bien fondé de cette décision. D'outil d'aide à la décision, il devient outil de communication. Dans cette approche, l'outil n'est plus totalement neutre, il est mu par des objectifs organisationnels et stratégiques. Si cette vision prend les acteurs en compte dans leurs interrelations les uns aux autres, elle ne tient pas compte de l'acteur lui-même et de ses propres caractéristiques.

L'approche psycho-cognitive met en avant ces derniers aspects. L'outil n'est plus neutre, il est utilisé et mis en place en fonction des caractéristiques propres à un acteur telles que ses compétences, sa formation, son expérience, son âge, ainsi que par des intentions qui lui sont personnelles et qui sortent du cadre des objectifs purement organisationnels.

Il convient de préciser avant de poursuivre que notre thématique de recherche sur l'appropriation des outils comptables et financiers à travers les trois logiques rationnelle, socio-politique et psycho-cognitive se place dans un contexte PME. La recherche en PME est en plein essor, elle se structure et s'organise de plus en plus précisément (Torrès, 1997). S'intéresser exclusivement aux PME, c'est faire l'hypothèse qu'elles présentent des spécificités par rapport aux grandes entreprises. Nous nous référons aux travaux de Dupuy (1987), Degos (1991) Chapellier (1994), Julien (1994), Lavigne (1996).

Nous proposons de présenter dans les deux parties suivantes ces deux approches. En deuxième partie, nous exposons la perspective socio-politique de l'appropriation des outils comptables et financiers en PME et en troisième partie la perspective psycho-cognitive.

2. L'appropriation des outils comptables et financiers dans une logique socio-politique

Comme nous l'avons abordé dans la première partie de cet article, les approches normatives classiques ont largement préconisé l'emploi d'outils standardisés, reconnus et acceptés par tous les acteurs, et permettant d'apporter une solution la plus rationnelle et objective possible à un problème de gestion. Les pratiques des entreprises en la matière attestent l'utilité et la reconnaissance de ces différents outils. Nous faisons l'hypothèse que la logique d'appropriation de ces outils par les décideurs peut prendre différentes formes. Dans cette partie, nous nous proposons d'étudier l'appropriation des outils comptables et financiers dans une perspective socio-politique : nous postulons que les différents acteurs intervenant dans l'organisation s'approprient les outils comptables et financiers de façon à atteindre un certain nombre d'objectifs qui sont soit des objectifs stratégiques consistant à définir les grandes orientations de l'organisation et/ou des objectifs de communication visant à faire adhérer les parties prenantes de l'organisation aux orientations prises. L'outil est alors au service de l'organisation et de sa stratégie notamment pour la défendre. Nous reprenons successivement ces deux aspects dans les deux paragraphes suivants.

2.1. Les outils au service de la décision stratégique

L'une des questions essentielles en matière stratégique consiste à définir les grandes orientations de l'organisation en matière d'investissement. La décision d'investissement peut s'inscrire dans une logique qui va bien au-delà d'une simple prise de décision rationnelle et objective (Pézet, 2000). L'acteur éprouve à un moment donné le besoin d'adapter les outils qui sont à sa disposition en fonction des objectifs qu'il recherche. Nous avançons ici l'idée que l'adéquation entre le projet envisagé et la stratégie de l'entreprise prime sur les conclusions des outils comptables et financiers mis en œuvre dans la procédure de choix d'investissement et de financement, que ces conclusions soient favorables ou défavorables au projet. Le dirigeant d'une organisation adopte d'autant plus cette attitude qu'il est le plus souvent porteur du projet. De plus, pour être sûr de convaincre les différentes parties prenantes, il peut construire l'outil en utilisant des hypothèses de calcul qui renforcent ses conclusions de façon à rendre le projet encore plus flatteur.

Le premier exemple est emprunté au processus de choix d'investissement. Le décideur qui aurait participé activement à la définition des projets de développement stratégique de son

entreprise ou qui les aurait lui même entièrement définis est dans une situation telle qu'il adhère parfaitement aux objectifs ainsi définis. Pour être plus concret, considérons une PME qui a pour objectif stratégique l'adoption d'une norme ISO. La réalisation de cet objectif conditionne l'existence de l'entreprise dans un environnement concurrentiel où la démarche qualité peut créer une force obligeant la PME à un effet de mimétisme. Tout projet d'investissement sera clairement étudié sous l'angle « qualité » et automatiquement écarté dès lors qu'il ne s'inscrit pas dans cette logique. A contrario, tout projet s'inscrivant exactement dans cet objectif sera adopté. Dans ce cas de figure, les outils financiers seraient mis en œuvre dans une simple logique de respect de la procédure de choix d'investissement qui a été définie. La décision ne serait pas prise en fonction des résultats de ces outils, et notamment des différents critères de rentabilité, mais sur la base d'autres arguments forts, liés principalement à l'adéquation entre le projet étudié et la stratégie de l'entreprise. On peut alors imaginer que le décideur ne tente même pas de « manipuler » les outils pour obtenir des résultats qui aillent dans le sens souhaité. L'objectif stratégique prime de toute façon sur les conclusions des outils mis en œuvre. Ceux-ci sont utilisés de façon totalement neutre et machinale sans volonté sous-jacente de les orienter en fonction de telle ou telle conclusion souhaitée.

Le second exemple est emprunté au processus de construction des états financiers des PME. Selon Lavigne (2000), il convient pour mieux appréhender ces états financiers de rechercher les objectifs qui ont guidé leur construction. A l'origine, la stratégie financière des entreprises était d'ordre fiscal : les états financiers étaient destinés principalement à l'Etat. L'objectif recherché par le dirigeant était et reste encore très souvent la minimisation du résultat fiscal pour une réduction de la charge d'impôt pesant sur l'entreprise. Les objectifs de la politique comptable d'une entreprise sont très nombreux. Stolowy et Breton (2003) ont fait une synthèse des travaux portant sur la gestion des résultats. Nous citerons l'objectif de minimisation du résultat afin d'atténuer la visibilité politique de l'entreprise, de maximisation des résultats notamment pour respecter les clauses des contrats d'endettement, pour maximiser la rémunération du dirigeant ou pour préparer une introduction en bourse ou une augmentation de capital, de lissage des résultats. Dans les PME, étant donné que les financements se font essentiellement à destination du secteur bancaire, nous pouvons penser que les documents comptables sont établis de façon à satisfaire les exigences des analystes financiers des établissements bancaires concernés (flux de trésorerie prévisionnels, ratio d'endettement...).

Que ce soit dans un objectif de justification de la décision ou de légitimation d'un projet déjà accepté, le décideur a un objectif conscient intentionnel préalable. Il s'approprie les outils et/ou les règles dans une optique de rationalité optimisatrice. Nous faisons ici référence aux développements de Romelaer et Lambert (2001) qui explorent les différentes rationalités de l'investissement qui ont été observées dans la réalité. Ils partent du principe qu'il existe deux grandes attitudes théoriques majeures dans les recherches sur ce thème. La première procède à un aménagement à la marge du modèle classique, à travers les théories des coûts de transaction, de l'agence, de la rationalité limitée, qui ont donné lieu aux développements de la finance dite « organisationnelle ». Cette attitude se caractérise, à l'instar des modèles classiques, par une intention de maximisation du bénéfice de la part des décideurs, avec introduction d'un certain nombre de contraintes liées à l'apparition de coûts de transaction, d'asymétrie informationnelle, d'incomplétude des informations disponibles. Le deuxième comportement représente une réelle rupture avec le paradigme maximisateur des approches classiques. Ce type de comportement suppose des rationalités optimisatrices, qui pré-existent à la décision et sont consciemment appliquées dans le choix d'investissement. Le décideur part d'une intention, car il cherche à atteindre un objectif a priori (maximisation du profit, atteinte d'un seuil de satisfaction, adhésion à des règles ou à des valeurs). Dans ce type de rationalité, il peut optimiser, car il sait prendre en compte tous les aspects de la décision, à savoir ses propres limites, ses propres valeurs...Il cherche en revanche une adéquation à un principe normatif établi. Le décideur est emprunt d'une rationalité limitée normative. Finalement, le décideur ne peut pas se contenter de définir des orientations stratégiques sans avoir mobilisé toutes les parties prenantes de l'entreprise. En ce sens, les outils comptables et financiers deviennent un moyen d'adhésion et de communication.

2.2. Les outils au service de la communication

Dans le prolongement de l'outil au service de la stratégie, nous faisons l'hypothèse que les décideurs souhaitant mobiliser l'ensemble des parties manipulent les outils comptables et financiers pour que leurs résultats soient cohérents avec les objectifs stratégiques pré-définis dans l'entreprise. La manipulation est d'autant plus forte que le dirigeant de PME doit justifier à des tiers (actionnaires, banques, salariés...) la cohérence de ses choix d'investissement et de financement.

Michaïlesco (2000) a mis en avant les quatre étapes guidant le processus de construction des états financiers :

- la première étape consiste à définir la stratégie de communication. Il s'agit de la définition des objectifs à donner aux états financiers.
- la deuxième étape est relative à la production de l'information comptable et aux acteurs impliqués dans cette production.
- la troisième étape a trait à la communication de l'information à l'extérieur de la société. Cette étape peut constituer un moyen de pression pour faire modifier le contenu de l'information comptable. Dans le cadre de la PME, la communication financière est essentiellement tournée vers la banque.
- la quatrième étape est liée à l'expérience. La stratégie financière d'une entreprise évolue via un effet d'apprentissage : on peut comparer les résultats obtenus par rapport à ceux attendus. Une analyse du processus comptable n'est donc pertinente que si elle est conduite sur plusieurs années.

Ce processus montre que l'objectif des états financiers précède leur construction. Les documents comptables ne sont donc pas établis de manière totalement neutre, ils constituent un outil au service d'objectifs de communication prédéfinis.

Selon l'objectif ainsi poursuivi par le décideur, les états financiers peuvent s'éloigner de leur mission à savoir refléter au mieux la situation économique de l'entreprise à un instant t. Les objectifs définis en amont viennent influencer l'établissement des comptes et amorcent les bases de la politique comptable. Il n'est donc pas rare que les états financiers de la PME s'éloignent de préoccupations purement fiscales pour se placer dans un contexte plus complexe de stratégie financière à savoir la définition d'un objectif précis de communication. Souvent cet objectif de communication dans le cadre de la PME est en priorité orienté vers la banque (Lavigne, 2000). En présence d'asymétrie d'information, le décideur peut choisir d'établir ses comptes dans un objectif de demande de prêt, les indicateurs clés étudiés par la banque peuvent être présentés à l'avantage de l'entreprise. Le décideur se sert ainsi des documents comptables comme vecteurs de communication à destination d'utilisateurs externes.

Dans ce contexte, on pourrait étendre les arguments précédents au processus de choix d'investissement d'autant que les normes financières à la différence des normes comptables

n'ont pas force de loi. Nous pouvons donc imaginer que le décideur, ayant toujours comme objectif de prendre des décisions en accord total avec la stratégie globale de l'entreprise, oriente cette fois-ci les outils de façon à ce que ces derniers maximisent les chances d'adhésion au projet de la part de tous les acteurs. La démarche est totalement « avouable » parce que légitime : un projet peut être accepté dès lors qu'il sert le strict intérêt de l'entreprise. Il s'agit de convaincre les autres acteurs, de justifier l'opportunité du projet, voire de légitimer le projet dans un contexte où la décision est déjà prise. Dans ce cas de figure, les outils sont adaptés, orientés, tout en étant totalement bien appropriés par le décideur. Ce dernier connaît parfaitement les données du modèle qu'il convient de « manipuler » en fonction de l'objectif qu'il recherche. Concrètement, il s'agit d'utiliser les latitudes laissées au porteur de projet quant à l'estimation des flux prévisionnels ou des taux d'actualisation, à la prise en compte plus ou moins forte dans le modèle d'autres paramètres liés à l'intention stratégique sous-jacente. Mais cela suppose également que le décideur joue une stratégie intentionnelle de manipulation des outils qu'il a à sa disposition, et dont il a parfaitement intégré l'utilisation et l'utilité.

Les outils comptables et financiers présentent alors une certaine « flexibilité instrumentale et interprétative » (Orlikowski, 2000) et sont mis en œuvre dans une optique socio-politique. Les objectifs recherchés peuvent être divers, de même que les moyens de « jouer » avec les règles.

Jusqu'à présent, nous avons abordé l'utilisation des outils comptables et financiers indépendamment de la volonté propre des acteurs. Les différents types d'utilisation sont donc restés dans le cadre de l'organisation avec une approche de l'outil socio-politique servant à justifier des décisions prises dans l'intérêt de l'organisation. Cependant, cette vision bien que déjà éloignée de la vision simplificatrice de l'approche rationnelle des outils ne met toujours pas en avant le rôle de l'acteur pris en tant qu'individu motivé par des intentions qui lui sont propres et des caractéristiques intrinsèques qui peuvent l'influencer dans l'utilisation des outils. C'est ce que nous proposons d'aborder dans la deuxième partie de cet article.

3. L'appropriation des outils comptables et financiers dans une logique psycho-cognitive

Dans cette partie, nous nous proposons d'étudier l'appropriation des outils comptables et financiers dans une perspective psycho-cognitive. Nous reprenons ici les travaux de Lorino

(2002) qui montre que l'outil de gestion, en tant qu'instrument, n'a d'impact pratique que par son insertion dans l'activité humaine. L'outil est approprié par l'acteur utilisateur via les « schèmes » interprétatifs que cet acteur met en œuvre, notamment sur la base de son expérience propre. Nous nous basons également sur les travaux de Justin (2004) qui met en avant l'approche dite « comportementale » des outils de gestion (plus précisément de contrôle de gestion). Il montre que l'outil est dépendant de l'acteur et de ses intentions. La mise en place, l'utilisation et l'interprétation ne sont donc plus neutres et indépendantes de l'outil en lui-même, mais font partie intégrante de cet outil. Ce dernier est dépendant des intentions de l'acteur qui le manipule, mais il dépend aussi des caractéristiques intrinsèques de l'individu, telles que son âge, sa formation, son expérience ou sa personnalité.

Nous nous basons d'abord sur les travaux de Lacombe-Saboly (1994), Chapellier (1994) et Lavigne (1998) qui permettent d'identifier les principaux acteurs au nombre de quatre intervenants dans le processus comptable et financier des entreprises :

- le dirigeant de l'entreprise qui dans le cadre d'une PME est l'acteur central,
- le responsable interne de la fonction comptable : selon la taille de la PME, le dirigeant s'appuie sur un service comptable plus ou moins étoffé,
- le comptable externe : un grand nombre de PME externalise tout ou partie de la fonction comptable en ayant recours à un expert-comptable,
- le principal créancier externe : dans le cadre de la PME, les états financiers sont bien souvent établis pour satisfaire les exigences du principal établissement bancaire.

Dans ce contexte, nous montrons que deux éléments interviennent dans les mécanismes d'appropriation psycho-cognitive des outils de gestion. D'une part, l'appropriation provient d'une démarche initiée par les acteurs ayant pour motivations un certain nombre d'intentions individuelles qui ne sont pas forcément liées à l'organisation elle-même⁶... D'autre part, l'appropriation des outils de gestion ne peut pas être analysée en dehors d'un certain nombre de facteurs de contingence qui influencent l'acteur dans l'utilisation des outils : la taille de l'entreprise, son contexte économique et financier, les caractéristiques des individus liées à leurs niveaux de formation, leurs expériences, leurs personnalités. Nous reprenons ces différents éléments successivement dans les deux sections suivantes.

⁶ Nous nous écartons désormais des objectifs stratégiques organisationnels que nous avons abordés dans la deuxième partie de cet article.

3.1. L'appropriation psycho-cognitive des outils comptables et financiers : une démarche initiée par des intentions individuelles

Nous considérons ici que les acteurs initient une démarche d'appropriation des outils comptables et financiers en fonction d'intentions individuelles, elles-mêmes éventuellement guidées par des comportements opportunistes. Nous reprenons les travaux de Justin (2004) qui distingue trois niveaux d'intention. La première, l'intention stratégique, est définie comme « étant une volonté consciente des membres dominants de l'organisation de générer des performances organisationnelles définies et attendues ». L'outil est alors utilisé pour valider et justifier des décisions qui sont jugées comme optimales en termes stratégiques et organisationnelles. Ce niveau d'intention rejoint l'idée abordée dans la deuxième partie de cet article selon laquelle les outils seraient au service de la décision stratégique. La deuxième intention est l'intention d'influence. Dans ce cadre, l'outil est choisi en fonction de sa faculté de persuasion ou d'orientation des acteurs. Ainsi, « cette volonté des membres dominants de l'organisation d'influencer habilement un groupe ou un individu pour le faire penser comme ils le souhaitent s'exprime notamment à travers le choix des outils ». Cette deuxième intention peut dériver jusqu'à une troisième, l'intention manipulatrice, qui pousse l'individu à agir en fonction de ses intérêts propres ou de ses valeurs personnelles et à manipuler les outils lui permettant d'atteindre ses objectifs ou de satisfaire ses valeurs.

Ainsi, nous considérons que les intentions poursuivies par un acteur ou un groupe d'acteurs peuvent être de différents ordres :

- des intentions d'accroissement de pouvoir ou de notoriété poussant certains acteurs à manipuler les outils qui leur permettent d'accroître leur positionnement social dans l'entreprise et l'influence qu'ils sont en droit d'exercer sur leurs subordonnés. Il y a lieu de penser que cet accroissement de pouvoir et d'influence peut probablement passer par une appropriation, dans le sens d'une maîtrise des outils de gestion. Nous pourrions citer l'exemple d'un porteur de projet qui aurait pour objectif de maximiser les chances de réussite d'un projet d'investissement ayant pour conséquence de le faire progresser dans la hiérarchie.
- des intentions de maximisation de richesse personnelle passant notamment par un accroissement du niveau des salaires, des primes, des avantages pécuniaires divers.
- des intentions d'adhésion à des valeurs, des règles... qui prendraient par exemple la forme d'une prise en compte maximale du niveau de risque d'un projet dans les états financiers

prévisionnels, afin de justifier une décision de rejet de ce projet considéré comme excessivement risqué par l'acteur chargé de son évaluation.

Les degrés d'appropriation des outils résultant de ces différents niveaux d'intention sont variables. Ils peuvent se traduire par une utilisation minimale des outils voire une ignorance des outils existants. Ils peuvent également être manipulés, c'est à dire adaptés, transformés, habillés, de manière à pouvoir justifier les décisions qui aillent dans le sens souhaité par l'acteur, celui-ci étant guidé par un objectif propre et qui dépend de critères affectifs, culturels, sociaux, de pouvoir, d'influence, ou de pures convictions personnelles.

3.2. L'appropriation psycho-cognitive des outils comptables et financiers : la prise en compte des caractéristiques des entreprises et des profils d'acteurs

Nous montrons ici que la construction et l'utilisation des outils comptables et financiers dépend des caractéristiques intrinsèques de l'individu, mais également de l'entreprise.

Ainsi, nous pouvons tout d'abord avancer l'idée selon laquelle la formation du dirigeant, son expérience, son âge... sont des critères qui peuvent influencer la construction et l'utilisation des différents outils comptables et financiers, donc le processus d'appropriation de ces outils dans l'entreprise. Il en est de même pour les caractéristiques du responsable interne de la fonction comptable et financière. Selon la taille de la PME, le dirigeant s'appuie sur un service comptable plus ou moins étoffé. Ainsi, il est nécessaire comme le fait Chapellier (1994) d'intégrer des facteurs d'ordre comportemental relatifs au profil des acteurs comptables de la PME. Ainsi, la formation et la mission du responsable administratif et financier de l'entreprise pourront être déterminantes dans les choix comptables opérés. Nous émettons l'hypothèse qu'il existe une relation entre l'importance accordée aux outils comptables et financiers et la formation du responsable comptable et financier.

Toujours dans le même ordre d'idée, l'externalisation partielle ou totale de la fonction comptable influence l'utilisation des outils comptables et financiers dans l'entreprise. Lavigne (1998) a montré que l'expert comptable peut être fortement impliqué dans la production des états financiers des PME. Chapellier (1994) montre aussi des relations entre les pratiques comptables des PME et l'implication du comptable externe. Nous faisons l'hypothèse que les entreprises impliquant davantage les experts-comptables dans leur gestion utilisent des systèmes d'information comptables plus sophistiqués.

Enfin, nous considérons le degré de dépendance de l'entreprise vis à vis de son principal créancier. Nous partons du principe que la principale source de financement pour la PME est le financement bancaire. Dans un contexte de rationnement du capital, le souci des acteurs décideurs de l'entreprise serait de maintenir une relation privilégiée avec les principaux créanciers financiers. La structure financière de l'entreprise serait donc un critère pertinent permettant d'expliquer le degré d'appropriation des outils comptables et financiers par les entreprises. Pour satisfaire aux exigences de l'établissement bancaire et afin d'obtenir son crédit, le dirigeant de la PME peut être conduit à donner une image flatteuse de son entreprise via ses documents financiers. Cette intention manipulatrice n'a de sens que si l'analyste financier ne retrace pas l'information comptable et a tendance à accepter les chiffres sans les discuter, sans en étudier leurs origines. Breton et Taffler (1995) montrent que les analystes financiers ne prennent pas en compte les possibilités de la comptabilité créative dans leur analyse. La force de la norme dans les outils est alors tellement puissante que l'utilisateur va prendre les indicateurs sans aucune forme d'analyse ou de prise de recul. Ce concept a été repris dans la littérature sous le terme de fixation fonctionnelle.

CONCLUSION

L'objectif premier de l'article est de poser une grille de lecture sur la thématique de l'appropriation des outils comptables et financiers dans l'optique d'une étude terrain conduite à travers la méthode des études de cas en contexte PME. Cette grille de lecture se base sur les trois niveaux d'appropriation présentés dans cet article. L'approche rationnelle permet de considérer l'outil comptable et financier comme un outil neutre sans interaction avec les acteurs dans un seul but de prise de décision objective. L'approche socio-politique met en avant le fait que les outils peuvent clairement être instrumentalisés en fonction des objectifs stratégiques et de communication des entreprises. Enfin, l'approche psycho-cognitive place l'outil dans son interaction avec les acteurs et met en avant les rôles de ces derniers en prenant en compte leurs caractéristiques propres et leurs intentions.

Des études de cas longitudinales seront conduites sur la région Rhône-Alpes à travers des questionnaires et entretiens auprès des dirigeants de PME, des responsables des services comptables (Directeur Administratif et Financier), des experts-comptables et des conseillers

proches de l'entreprise. L'optique est donc d'étudier ces différents acteurs et leur mode d'appropriation au sein d'une même entreprise et de mettre en avant les facteurs venant influencer ces niveaux d'appropriation.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Amblard M. (2004), « Conventions et comptabilité : vers une approche sociologique du modèle », *Comptabilité Contrôle Audit*, Numéro thématique juin.
- Babusiaux D. (1990), *Décision d'investissement et calcul économique dans l'entreprise*, Economica.
- Bancel F. et Richard A. (1995), *Les choix d'investissement*, Economica.
- Boussard V. (2003), Dispositifs de gestion et simulacres de contrôle, dans *Du politique dans les organisations, sociologie des dispositifs de gestion*, sous la direction de Valérie Boussard et Salvatore Maugeri, L'Harmattan.
- Breton G. et Taffler R.J. (1995), « Creative Accounting and Investment Analyst Response », *Accounting and Business Research*, Vol. 25, N°98.
- Capron M. (1993), *La comptabilité en perspective*, Editions La Découverte, Collection Repères.
- Carr C. et Tomkins C. (1998), « Context, culture and the role of the finance function in strategic decisions: a comparative analysis of Britain, Germany, The USA, and Japan », *Management Accounting Research*, Vol 9.
- Chapellier P. (1994), *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME*, Thèse en Sciences de Gestion, Université de Montpellier 2.
- Charreaux G. (1997), *Le gouvernement des entreprises*, 6^{ème} édition, Economica.
- Cornick M. et Dardenne P. (2000), « La décision d'investissement : une comparaison des pratiques aux Etats-Unis et en Europe », *Revue Française de Gestion*, n° 128.
- Degos J.G. (1991), *Contributions à l'étude du diagnostic des PME*, Thèse de doctorat, Université de Bordeaux I.
- De Bodt E. et Bouquin H. (2001), Le contrôle de l'investissement, dans *Images de l'investissement*, ouvrage collectif de la FNEGE, coordonné par G. CHARREAUX, Vuibert.
- De Vaujany F.X. (2004 à paraître), *De la conception à l'usage, vers un management de l'appropriation des outils de gestion*, Ouvrage collectif Préactis Université de Saint-Etienne coordonné par De Vaujany F.X.
- Dupuy Y. (1987), « Vers de nouveaux systèmes d'information pour le chef de petite entreprise ? Quelques difficultés de dépassement de l'information comptable », cahier de recherche, CREGO, Montpellier 2.
- Giddens A. (1987), *La constitution de la société*, PUF.
- Graham J. R. et Harvey C. R. (2001), « The theory and practice of corporate finance : evidence from the field », *Journal of Financial Economics*, Vol 60.
- Julien P. A. (1994), *Les PME : bilan et perspectives*, Ed. Economica.
- Justin J. (2004), « Proposition d'un cadre conceptuel d'analyse des jeux d'acteurs cristallisés dans et par les outils de contrôle », *Comptabilité Contrôle Audit*, Numéro thématique juin.
- Lacombe-Saboly M. (1994), *Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant*, Thèse de doctorat, Université de Poitiers.
- Lavigne B. (1998), « Une modélisation de la détermination des objectifs annoncés en matière de publications des états financiers des PME », XIX^{ème} Congrès de l'AFC.
- Lavigne B. (2000), « Objectifs des états financiers des PME et conditions de leur genèse », Actes du V^{ème} Congrès International Francophone sur la PME, Lille.
- Lorino P. (2002), Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion, *Document de recherche ESSEC*.

Maugeri S. (2003), Une lecture pessimiste du processus de rationalisation, l'exemple des dispositifs de gestion logistique, dans *Du politique dans les organisations, sociologie des dispositifs de gestion*, sous la direction de Valérie Boussard et Salvatore Maugeri, L'Harmattan.

Michaïlesco C. (2000), « Perspectives pour la recherche sur les déterminants de l'offre d'information des entreprises », *numéro spécial, Comptabilité, Contrôle Audit*.

Orlikowski W (2000) «Using technology as a practice lens for studying technology in organizations.» *Organization Science*, 11, July-August 2000, 404-428.

Pezet A. (2000), *La décision d'investissement industriel, le cas de l'aluminium*, Economica.

Romelear P. et Lambert G. (2001), Décisions d'investissement et rationalités, dans *Images de l'investissement, ouvrage collectif de la FNEGE*, coordonné par G. CHARREAUX, Vuibert.

Stolowy H. et Breton (2003), « La gestion des données comptables : une revue de la littérature », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 9, Vol. 1, mai.

Torrès O. (1997), « Pour une approche contingente de la spécificité de la PME », *Revue Internationale PME*, Vol.10, n°2.

Van Cauwenbergh A., Durinck E., Martens R., Laveren E. et Bogaert I. (1996), « On the role and function of formal analysis in strategic investment decision processes : results from an empirical study in Belgium », *Management Accounting Research*, Vol 7, n°2.